

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学号: 200308094

UDC\_\_\_\_\_

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

企业破产清算中的税法问题研究

The Tax Law in Bankruptcy Enterprise

王 晋

指导教师姓名: 李 刚 讲 师

专 业 名 称: 经 济 法

论文提交日期: 2006 年 4 月

论文答辩时间: 2006 年 月

学位授予日期: 2006 年 月

答辩委员会主席:\_\_\_\_\_

评 阅 人:\_\_\_\_\_

2006 年 4 月

# 厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。  
本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。

2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名： 日期： 年 月 日

导师签名： 日期： 年 月 日

## 内 容 摘 要

从税法的角度看,破产制度中的税法问题仅仅是庞大的企业税收问题中的一个环节,从破产法的角度看,税法问题也只是复杂繁琐的破产程序中的一小部分。但是,破产制度中税收程序设计存在的缺陷,税收权利义务规范的不完善所暴露的问题及后果却是不容小觑的。税收债权的性质以及实现方式,税务机关的地位及其权利义务,这些从破产制度中呈现出来的问题正是税法理论所必须解决的重要课题之一;企业破产导致的大量税收流失,也在破产制度的完善中埋下阴影。

本文以破产程序的开始、过程、终结为线索,将税法与破产制度相结合,试图从一个更为广阔的视野来分析税收实务操作中的税法问题。在肯定税收债权债务关系的前提下,将税收债权视为一种特殊的破产债权,在注重对税务机关破产特殊债权人地位保护的同时建立其与普通破产债权人相对公平的权益保障机制。在破产程序的开始,分析税务机关不宜取得申请破产以及参与清算组的资格问题,并就破产程序与税务行政复议前置的制度冲突,提出取消税收债权不受申报期限限制的建议。在破产清偿过程中,针对税收优先权在实现过程中的内、外效力进行具体分析,本文的创新之处在于通过对美国“租税留置权”制度的借鉴为完善税收优先权与民法上的留置权制度竞合问题提出全新的设计思路。在破产程序终结之后,针对破产企业主体消亡可能带来的税收遗留问题,建立以“揭开公司面纱原则”、第二次纳税义务制度为基础的税收保障机制,以防范企业借破产规避税收的可能,最大限度的防止国家税款的流失。

**关 键 词:** 破产程序; 税收债权; 税收优先权

## ABSTRACT

In point of the enterprise taxation, tax in bankruptcy procedure is merely a subsection, and at the angle of enterprise bankruptcy, tax also is only a fraction. However, the defects of the tax in the procedure of bankruptcy, as well as the shortage of stipulation on the rights and obligations in the taxation are problems that can't be ignored. The nature and realization of the tax creditor's rights, the status, rights and duties of the tax authority, and other problems in the procedure of the bankruptcy are important questions for discussion in the tax theory. The loss of the revenue causing by the bankruptcy of the enterprises also prevents the improvement of the bankruptcy system.

This paper follows the clew of the bankruptcy procedure. Studying from a wider angle, the thesis focuses on the problems in the tax practice. Based on the debt theory, this thesis regards tax as a special debt of bankruptcy, and pays attention to protecting the right of the tax authority in the procedure in bankruptcy. At the beginning of the bankruptcy procedure, it is unfit for the tax authority to file a petition in bankruptcy or take part in the liquidation. Because of the conflict between the procedure of bankruptcy and the pre-disposing condition of taxation administrative reconsideration, the term of tax reporting must be restricted. Based on analyzing the effects of realizing the tax priority in the liquidation procedure and the system of tax lien in America, the thesis provides a brand new consideration on combining the system of tax priority with the system of lien in the civil law. After the procedure of bankruptcy, there are some problems remained after the disappearance of the enterprises. The thesis proposes that in order to prevent the enterprises from avoiding the tax through bankruptcy and protects the

nation's tax interest; we should perfect the tax protecting mechanism by applying the system of piercing the corporate veil and the second duty of tax.

**Key words:** bankruptcy procedure; tax creditor's rights; tax priority.

厦门大学博硕士论文摘要库

## 目 录

导 论 .....	1
第一章 破产制度中税法基本问题概述 .....	3
第一节 破产法与税法 .....	3
第二节 破产中的税收债权 .....	5
一、破产中税收债权的概念及类型 .....	5
二、破产中税收债权的地位 .....	6
第三节 税务机关在破产程序中的地位 .....	7
一、税务机关参与破产程序的现状 .....	8
二、税务机关在破产程序中的权利保障 .....	8
第二章 破产清算程序开始阶段的税法问题 .....	10
第一节 破产申请资格 .....	10
第二节 税收债权的申报 .....	11
第三节 税务机关与破产清算组 .....	13
一、破产管理人的概念及法律地位 .....	13
二、税务机关参与破产清算组的适格问题 .....	14
第三章 破产清偿阶段的税法问题 .....	16
第一节 破产清算程序中税收优先权的必要性 .....	16
一、税收优先权含义及立法现状 .....	16
二、税收优先权的必要性论证 .....	17
第二节 我国破产制度中税收优先权的完善 .....	21
一、税收一般优先权与税收特别优先权 .....	21
二、税收优先权外部效力的协调 .....	22
三、税收优先权内部效力的协调 .....	28
第四章 破产清算程序终结之后的税法问题 .....	35
第一节 破产企业税务登记注销制度 .....	35

<b>第二节 破产程序终结之后的税收保障问题</b> .....	37
一、现行立法规定的缺失 .....	38
二、其他国家的税收保障机制 .....	38
三、我国破产终结后税收保障机制的建立 .....	39
<b>结 语</b> .....	43
<b>参考文献</b> .....	44



## Contents

<b>Preface</b> .....	1
<b>Chapter 1 Basic Problems of Tax in Bankruptcy</b> .....	3
<b>Subchapter 1 Bankruptcy Law and Tax Law</b> .....	3
<b>Subchapter 2 Tax in Bankruptcy</b> .....	5
Section 1 Concept and Types of Tax in Bankruptcy.....	5
Section 2 The Role of Tax in Bankruptcy.....	6
<b>Subchapter 3 The Role of the Tax Authority in Bankruptcy Procedure</b> .....	7
Section 1 Actuality of the Tax Authority.....	8
Section 2 Protection of the Tax Authority in Bankruptcy Procedure	
.....	8
<b>Chapter 2 Tax at the beginning of Bankruptcy Procedure</b> .....	10
<b>Subchapter 1 Qualification of Bankruptcy plead</b> .....	10
<b>Subchapter 2 Application of Tax Creditor's Right</b> .....	11
<b>Subchapter 3 The Tax Authority and the Liquidator</b> .....	13
Section 1 Concept and Status of the Liquidator.....	13
Section 2 Qualification of the Tax Authority as the Liquidator	
.....	14
<b>Chapter 3 Tax in the Liquidation</b> .....	16
<b>Subchapter 1 Necessity of Tax Priority in the Liquidation</b> .....	16
Section 1 Meaning, Actuality of Tax Priority.....	16
Section 2 Necessity of Tax Priority.....	17
<b>Subchapter 2 Improvement of Tax Priority in the Liquidation</b> .....	21
Section 1 Tax General Priority and Tax Special Priority.....	21
Section 2 Exterior Force of Tax Priority.....	22
Section 3 Interior Force of Tax Priority.....	28

<b>Chapter 4 Tax after the Bankruptcy Procedure</b> .....	35
<b>Subchapter 1 Cancel the Registration Tax in Bankruptcy</b> .....	35
<b>Subchapter 2 Protection of Tax after the Bankruptcy Procedure</b> .....	37
Section 1 Deficiency of Legislation.....	38
Section 2 Protection of Tax in Other Countries .....	38
Section 3 Constitute the protection of Tax after the Bankruptcy Procedure .....	39
<b>Epilogue</b> .....	43
<b>Bibliography</b> .....	44

## 导 论

破产 (bankruptcy) 作为法律上的用语, 有实体和程序两重意义。前者指债务人不能清偿到期债务时所处的财务状态 (the fact of being financially unable to pay one's debts and meet one's obligations<sup>1</sup>), 该状态既可指资不抵债即“债务超过”, 也可指虽然资产大于负债, 但因资金周转不灵, 以致陷于停止支付的境地。<sup>2</sup>破产包括了自然人破产、企业破产等, 目前我国破产法规定的破产仅限于企业破产。破产法有广义与狭义之分, 广义上的破产法包括破产清算程序、和解程序和重整程序, 而狭义上的破产法仅仅指破产清算程序, 本文仅以狭义的破产法作为研究对象, 讨论企业债务人资不抵债时, 由法院宣告其破产, 主持对其全部财产强制进行清算分配, 并最终导致原企业法人消亡这一过程中如何防止税款流失, 规范税务机关与破产债务人及其他破产债权人之间权利义务的税收法律问题。

税收活动与国家的产生相伴相随, 并且直接涉及人民与国家之间最基本的权利义务关系。税法是一个公法与私法交融的独立法律部门, “税法在体系上虽被划入公法, 但它在内容上和实体上仍和私法有着千丝万缕的密切联系。租税问题是以人们私人生活关系为前提或契机而产生的, 因此, 租税实体法的对象是私人生活关系, 特别是私法关系。”<sup>3</sup>税法中的课税对象, 从物的角度看, 无非是财产; 从行为的角度看, 则概为与财产有关的行为。<sup>4</sup>现在越来越多的学者赞同将税收法律关系的基本性质界定为一种公法上的债权债务法律关系而不再是单一的行政权力关系。这是对传统税法学认为“纳税人又称为义务主体, 征税机关又称为权利主体”观点的突破。纳税人因其公法上债务的清偿——纳税, 不仅享有要求查询和对纳税信息保密等程序上的权利, 还享有因还付金、超纳金和误纳金而产生的还付请求权等实体性权利; 征税机关同时也就负有相应的程序义务和实体义

<sup>1</sup> BLACK, HENRY CAMPBELL. Black's Law Dictionary[Z]. St. Paul: West Group, 1999. 141.

<sup>2</sup> 齐树洁, 主编. 破产法研究[M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2004. 1.

<sup>3</sup> [日]北野弘久. 税法学原论[M]. 陈刚等译, 北京: 中国检察出版社, 2001. 13.

<sup>4</sup> 参见李刚. 税收法律行为初论[J]. 当代法学, 2004, (5): 41-43.

务。<sup>5</sup>日本著名税法学家金子宏认为,由法技术的观点看税收实定法时,把税收法律关系界定为单一的权力关系性质或债务关系性质是不妥的;但其基本的和中心的关系仍为债务关系,是一种公法上的债务。<sup>6</sup>因此,税收可以理解为一种公法上的债权,税务机关在实体上成为税收债权人,而纳税人则以纳税义务人的身份享有税法上债务人的基本权利和义务。

在明确税收债务关系的前提下,探究企业破产清算中的税收问题,目的在于最大限度防止国家税款的流失。在维护纳税人基本权利已经挑战国家税收权益至高论的今天,在破产财产不足以清偿全部债务的情况下,如何在税收债权与普通破产债权<sup>7</sup>中取舍,如何设计税务机关在破产程序中的权利义务,成为破产制度与税法理论不得不面对的问题。本文根据破产清算程序中与税收紧密相关的破产财产的流转变化的变化,将破产清算程序分为三个阶段。第一阶段是清算程序的开始阶段,即破产债权的确认阶段;第二阶段是破产清算程序的清偿阶段,即税收债权在有限的破产财产中的实现阶段;第三阶段是清算程序的终结,即清算程序结束的后续阶段。通过这三个阶段对税务机关在破产程序中与破产企业(破产债务人)、其他破产债权人之间权利义务关系的变化以及税收债权在破产中的地位 and 实现方式进行分析,对破产清算程序中可能产生的税法问题进行探讨,力求从操作层面上解决企业破产清算中的具体税法问题,并在借鉴国外先进理论以及立法经验的基础上,探寻我国企业破产清算中税法问题的完善之路。

---

<sup>5</sup> 李刚. 契约精神与中国税法的现代化[J]. 法学评论, 2004, (4): 37.

<sup>6</sup> [日]金子宏. 日本税法原理[M]. 刘多田等译, 北京: 中国财政经济出版社, 1989.18.

<sup>7</sup> 普通破产债权是指无担保, 不享有优先受偿权的破产债权。

## 第一章 破产制度中税法基本问题概述

企业破产是指一个企业由于种种原因，资产不能抵减债务，亏损严重，按照法定程序使其法人主体资格消亡的一种法律行为，因此，破产制度是调整无偿付能力的债务人与债权人之间债权债务关系的一种法律制度。破产制度存在的目的，一是为了公平保障债权人的合法利益，另外一个重要的作用就是尽可能地保护处于经济困难的债务人，使其可以摆脱巨大的债务负担，得到重新开始的机会。破产意味着一个企业法人的消亡，破产程序终结之后，原企业积欠的无法清偿的债务化为乌有，因此可以说破产企业的债权人虽得到公平的清偿，但在大多数情况下其债权是无法得到全部实现的。而企业在经营过程中以及企业在破产清算过程中所发生的一系列税收债务，同样也面临着无法完全实现的可能。

破产清算中税法问题产生的原因是多方面的，一方面我国税法理论研究发展较晚，特别是税法与私法关系的理论构建正处于起步阶段，仍存在一些空白与不足；另一方面税务机关对于其在破产中的地位认识不清，没有处理好与破产企业以及其他破产债权人的关系；同时税法以及破产法中与税收有关的法律法规不配套，使破产程序中的税法问题出现适法上冲突，也影响到了破产企业税款的正常征收。因此，要解决破产中的税收问题，必须先从税法与破产制度紧密联系的几个基本问题入手，分析税法与破产法之间、税收债权与破产债权之间、税务机关与普通破产债权人之间的关系，寻求建立在税法与破产法的共同平台之上，保障破产中税收债权的根本途径。

### 第一节 破产法与税法

破产制度是调整无偿付能力的债务人与债权人之间的债权债务关系的一种法律制度。破产法作为规范破产制度的法律法规，解决的是破产所可能引发的债法上问题的延伸，因此是债法的特别法。而税收是公法上的债务，其具有债务关系的一般特征，同时又具有公法的性质，因此是一种有别于私法债务的公法上的债务。无论公法或私法其基本法理是相同的，德国学者Friedrich认为，有公私

法共同适用之一般法理在，私法所规定者，多为此一般法理，徒以私法发达较早之故，遂被认为私法独有之法理，然既属一般法理，自亦可直接适用于公法。<sup>8</sup>因此，不考虑两者性质上的差异，从税收债务关系说的角度出发，在认同税收债权具备私法上一般债权的形式与特质的前提下，税法与破产法在保障破产企业债务人利益的平台上具有共通的连接点，破产企业债务人是税法上的纳税义务人，税务机关是破产企业的税收债权人。

破产中的税法问题，在复杂的破产制度中常常被忽视的一个重要原因就是因法院以及破产执行机构只看到税务机关的行政权力色彩以及税收债权实现的公法保障，而忽略了在平等基础上税收债权实现以及税务机关权利的制度保障。近年来，一些大型国有企业的破产兼并引发大量税款流失，才使得破产制度中的税法问题渐渐受到人们的关注。但是，税法较强的公法性与破产法中强调债权人之间公平分配的私法属性却为破产中税法问题的解决带来困惑。从破产法的角度来解决税法问题，是否会影响到国家税收的实现，从而导致公共利益与私权利的冲突；从税法的角度来解决破产程序中的税收债权问题，是否又会损害普通破产债权人的合法权益，从而违背税法的正义价值。因此，必须突破公、私法性质、范围的障碍，将公法强制保障的刚性原则与私法灵活、多样的柔性规范方式相结合。美国有关破产税收保障制度的构建就是一个较为成功的例子。美国的税法规定，美国政府因税收而取得的债权，一经向债务人作出通知，即成为担保债权，并且这种担保债权是以债务人的全部财产（而不只是特定财产）作为担保的。这种担保权益属于法定担保权益，所以不需要债务人的同意。由于税法中的这一规定，很多应收的税收，都成为担保债权。其次，绝大多数税收在破产中为不可豁免的债务，因此在清算完结之后，债务人还必须继续清偿。最后，绝大部分税收都被列为《美国破产法》中第7优先无担保债权，而且没有数额限制。通过这三种办法，政府的税收几乎是保证可以收到的。<sup>9</sup>这种在税法理论支撑下对破产税收制度的全面设计，有力的保障了破产企业的税收清缴。

税法的立法宗旨，在于保障纳税人的权利以及国家的税收权益，而破产法的立法意义在于保障债务人合理的生存、发展机会以及债权人得到公平清偿的权

---

<sup>8</sup> 林纪东. 行政法[M]. 台北：台湾三民书局，1994.32. 转引自杨小强. 税法总论[M]. 长沙：湖南人民出版社，2002.12.

利。如果从债的意义上理解税法与破产法,强调税务机关在破产清算程序中与普通破产债权人所共同的权益,明确税务机关破产债权人的身份,有利于税务机关在破产制度中依据税法和破产法加强对税收债权的监督和保護,同时也能较为公平的保障其他破产债权人权益的实现。因此,必须将税法与破产制度从破产清算程序的启动直至终结的各个环节中有效的结合,在税法基础理论完善的构建下,加大破产制度对税收债权实现的程序保护,才能够有效解决企业破产中的税收难题。

## 第二节 破产中的税收债权

国家征税,行使的是一种依法产生的金钱给付请求权。如果债权观念可以理解为特定主体之间一方请求另一方作为或不作为的权利的话,那么这种形式绝非私法所独有,而为公法、私法所共通。<sup>10</sup>事实上,国家与纳税人之间的税收征纳关系,与私法上的金钱之债均为一种金钱给付,外观上一样,除法有明文规定或虽无明文规定却能构成需要另行解释的合理理由外,纳税义务可用税法中有关金钱债务的诸项规定予以调整。<sup>11</sup>既然是一种(来源于私法上的)债权债务关系,尽管其具有公法性质,但也不可避免地内涵有“平等”的因素。<sup>12</sup>《德国税收通则》借鉴民法债的理论,明确规定了税收债权中的若干税收请求权,我国2001年修订的《税收征收管理法》也将民法上的代位权、撤销权直接引入税法,充分说明税收债权可以在私法的规制协调下得到实现。破产中的税收债权,同样也是国家对破产企业的一种金钱给付请求权,因此,破产中的税收债权也可以通过私法的协调,与破产债权一样得到实现。

### 一、破产中税收债权的概念及类型

税收债权以法律所规定的税收构成要件实现时成立,<sup>13</sup>而破产中的税收债权

<sup>9</sup> 潘琪. 美国破产法[M]. 北京: 法律出版社, 1999. 139.

<sup>10</sup> 参见[日]美浓部达吉. 公法与私法[M]. 黄冯明译, 台北: 台湾商务印书馆, 1974. 84.

<sup>11</sup> 杨小强. 论税法与私法的联系[J]. 法学评论, 1999, (6): 36.

<sup>12</sup> 李刚. 契约精神与中国税法的现代化[J]. 法学评论, 2004, (4): 37.

<sup>13</sup> 陈敏. 租税债务关系之成立[J]. 政大法学评论, 1978, (6): 396. 转引自陈清秀. 税法总论[M]. 台北: 台湾翰芦图书出版有限公司, 2004. 343.

则是将税收债权限定在与破产制度紧密联系的范围之内。因此,可以将破产中的税收债权界定为,破产企业在破产程序终结前因符合税收构成要件而发生的,一般只能从破产财产中获得清偿的税法上的支付请求权。根据企业申请破产的时间,破产中的税收债权可分为:(1)企业进入破产程序以前发生的税收债权,可称为破产原生税收债权;(2)企业进入破产程序之后,在清算过程中产生的新税收债权,可称为破产新生税收债权。根据税务机关对破产企业税收的稽查情况,破产中的税收债权可分为:(1)企业破产终结前发现的税收债权,可称为破产应期税收债权;(2)企业破产终结后才发现的税收债权,可称为破产逾期税收债权。按照税收债权在破产受理前税务机关采取的保全措施,可以将破产中的税收债权分为:(1)在破产案件受理前已设立税收担保<sup>14</sup>的税收债权,可称为破产特殊税收债权。这种税收债权由于既具有一般优先权性质,又具有担保物权性质,因此具有较强的优先性,类似于私法上的担保物权,在破产程序中可通过行使别除权而就担保物优先受偿,并不从破产财产中获得清偿,除非税收债权额超过担保物价值;这也是笔者在前文有关“破产中的税收债权”的定义中所说的“一般”只能从破产财产中获得清偿的意义所在,破产特殊债权虽然也属于破产中的税收债权,但由于担保物不属于破产财产,所以并不从破产财产中获得清偿;(2)在破产案件受理前未设立税收担保的税收债权,可称为破产一般税收债权。根据税收债权的主次关系,可以将破产中税收债权分为:(1)破产企业符合税收构成要件后所发生的税收本金,可称为破产主税收债权;(2)因破产税收主债权附带产生的从属债权,如破产企业欠税所产生的滞纳金、罚款等,可称为破产从税收债权。<sup>15</sup>

## 二、破产中税收债权的地位

关于税收债权在破产法中的地位,各国(地区)法律规定有所不同。如日本破产法第47条将税收债权列为公益债权;<sup>16</sup>英国破产法第386条将税收债务列为优先债务;<sup>17</sup>我国现行1986年《中华人民共和国企业破产法(试行)》(以下简称

<sup>14</sup> 破产受理前税务机关采取的保全措施,包括要求提供担保以及采取扣押、查封等措施。对已经采取扣押、查封等强制执行措施的税款,本文认为从行政强制执行在诉讼期间不停止执行的效力分析,这部分财产可直接由税务机关进行税款征缴,不存在与未采取扣押、查封等强制执行措施的税款在清偿顺序上的冲突。因此对有关破产前采取保全措施的税收债权分析,主要的问题集中在设立担保与否的税收债权上。

<sup>15</sup> 参见李刚.论破产程序中的税收优先权[J].未刊稿.

<sup>16</sup> 李永军.破产法律制度[M].北京:中国法制出版社,2000.176.

<sup>17</sup> 英国破产法[M].丁昌业译,北京:法律出版社,2003.294.



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库